



Sygn. akt IV KK 151/14

## **WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 6 listopada 2014 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Wiesław Koziulewicz (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Zbigniew Puzkarski

SSN Dorota Rysińska

Protokolant Dorota Szczerbiak

przy udziale prokuratora Prokuratury Generalnej Zbigniewa Siejbika

oraz przedstawiciela Urzędu Celnego

w sprawie M. W.

oskarżonego z art. 54 § 2 kks

po rozpoznaniu w Izbie Karnej na rozprawie

w dniu 6 listopada 2014 r.,

kasacji wniesionej przez Urząd Celny w K.

od wyroku Sądu Okręgowego w K.

z dnia 9 stycznia 2014 r., utrzymującego w mocy wyrok Sądu Rejonowego w K.

z dnia 27 sierpnia 2013 r.,

**uchyla zaskarżony wyrok oraz utrzymany nim w mocy wyrok  
Sądu Rejonowego i sprawę oskarżonego M. W. przekazuje temu  
Sądowi do ponownego rozpoznania.**

UZASADNIENIE

M. W. został oskarżony o to, że: od nieustalonego czasu dnia 7 maja 2012 r. uchylał się od opodatkowania, poprzez nieujawnienie właściwemu organowi tj. Naczelnikowi Urzędu Celnego w K., przedmiotu opodatkowania, tj. wyrobów akcyzowych w postaci tytoniu do palenia o łącznej wadze 268 kilogramów, zapakowanego w 12 worków z tworzywa sztucznego, zawierających łącznie 247 opakowań jednostkowych bez oznaczeń producenta i znaków akcyzy, z zawartością tytoniu do palenia o wadze 243 kilogramów oraz 1 worek z tworzywa sztucznego zawierający 51 opakowań jednostkowych z nadrukami o treści „Tytoń do palenia - fajkowy K.", bez znaków akcyzy, z zawartością tytoniu do palenia o wadze 25 kilogramów, podlegającego opodatkowaniu, zgodnie z art. 8 ust 2 pkt 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 roku o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 3, poz. 11 ze zm.), przez co na uszczuplenie narażony został podatek akcyzowy w kwocie 157.407,00 złotych, tj. o przestępstwo karne skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s.

Sąd Rejonowy, wyrokiem z dnia 27 sierpnia 2013 r., M. W. uniewinnił od zarzucanego mu czynu i na mocy art. 15 § 4 k.k.s. przekazał Urzędowi Celnemu dowód rzeczowy w postaci 243 kilogramów tytoniu do palenia, opisanego w postanowieniu w przedmiocie dowodów rzeczowych na k. 21 pod poz. „a", przechowywanego w magazynie depozytowym Urzędu Celnego pod pozycją księgi magazynowej [...], do przeprowadzenia postępowania, mającego na celu uiszczenie przez oskarżonego należności publicznoprawnych. Na zasadzie art. 632 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. i § 14 ust. 2 pkt 1 i 3 w zw. z § 16 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu, kosztami sądowymi obciążył Skarb Państwa, nadto zasądził od Skarbu Państwa na rzecz oskarżonego M. W. kwotę 516 złotych tytułem kosztów ustanowienia obrońcy.

Apelację od tego wyroku wniósł Urząd Celny w K.,

**i zarzucając:**

I. naruszenie prawa materialnego, tj.:

1/ art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626, ze zm.), zwanej dalej „u.p.a.", w związku z art. 54 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. -Kodeks karny

skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r., poz. 186), zwanej dalej „k.k.s.”, poprzez błędną jego wykładnię i niewłaściwe zastosowanie,

2/ art. 22 ust. 1 u.p.a. w związku z art. 99 ust. 1 u.p.a. w związku z art. 54 § 2 k.k.s., poprzez jego niewłaściwe zastosowanie (tj. niezastosowanie),

3/ naruszenie art. 13 ust. 1 pkt 1, art. 2 ust. 1 pkt 12, art. 8 ust. 2 pkt 4 i art. 5 u.p.a. w związku z art. 54 § 2 k.k.s. poprzez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie,

4/ naruszenie art. 47 ust. 1, art. 114, art. 116 ust. 3-5, art. 117 ust. 3 u.p.a. w związku z art. 54 § 2 k.k.s., poprzez ich niewłaściwe zastosowanie (tj. niezastosowanie);

II. błędne ustalenia faktyczne przyjęte za podstawę orzeczenia, które miały wpływ na treść zaskarżonego wyroku;

III. naruszenie art. 399 k.p.k. w związku z art. 113 § 1 k.k.s., poprzez nieuzupełnienie kwalifikacji prawnej czynu poprzez wskazanie art. 65 § 3 k.k.s., pozostającego w zbiegu lub w związku z art. 54 § 2 k.k.s., bądź zmianę przyjętej w akcie oskarżenia kwalifikacji prawnej czynu na art. 65 § 3 k.k.s.

W oparciu o powyższe skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji.

Sąd Okręgowy wyrokiem z dnia 9 stycznia 2014r., uznał wniesioną apelację za oczywiście bezzasadną i zaskarżony wyrok utrzymał w mocy, a kosztami procesu za postępowanie odwoławcze obciążył Skarb Państwa.

Od w/w wyroku Sądu Okręgowego kasację złożył Naczelnik Urzędu Celnego. Zaskarżył ten wyrok na niekorzyść M. W. i zarzucając:

**I) rażące i mające istotny wpływ na treść zaskarżonego wyroku naruszenie przepisów prawa karnego procesowego, a mianowicie:**

1) art 457 § 3 i art. 7 k.p.k. w związku z art. 113 § 1 k.k.s. poprzez przyjęcie przez Sąd Odwoławczy niewłaściwego, nieuwzględniającego kryteriów określonych w art. 7 k.p.k., a w szczególności wskazań doświadczenia życiowego i zasad prawidłowego rozumowania, sposobu dokonania ustaleń co do tego, czy oskarżony działał w zamiarze uchylania się od opodatkowania (czyli dokonanie w tym zakresie dowolnej a nie swobodnej oceny dowodów), jak również nie wyjaśnienie, czym kierował się Sąd stwierdzając brak takiego zamiaru oskarżonego;

2) art. 452 § 1 k.p.k. w związku z art. 113 § 1 k.k.s. z uwagi na nieuchylenie wyroku Sądu pierwszej instancji i nie przekazanie mu sprawy do ponownego rozpoznania w sytuacji, gdy zachodziła - biorąc pod uwagę ustalenia Sądu Odwoławczego i okoliczności wskazane przez oskarżyciela publicznego - przeprowadzenia postępowania dowodowego dotyczącego okoliczności stanowiących istotę sprawy;

3) 457 § 3 oraz art. 7 k.p.k. w związku z art. 113 § 1 k.k.s. poprzez przyjęcie przez Sąd Odwoławczy niewłaściwego, nieuwzględniającego kryteriów określonych w art. 7 k.p.k., a w szczególności wskazań doświadczenia życiowego i zasad prawidłowego rozumowania, sposobu dokonania ustaleń co do tego, czy oskarżony produkował wyroby tytoniowe (czyli dokonanie w tym zakresie dowolnej a nie swobodnej oceny dowodów), jak również nie wyjaśnienie, czym kierował się Sąd stwierdzając, że oskarżony nie produkował wyrobów tytoniowych;

4) art. 455 k.p.k. w związku z art. 113 § 1 k.k.s. poprzez uznanie, że jakkolwiek „oskarżony nabył i przechowywał wyroby akcyzowe, od których nie uiszczono akcyzy, należało rozważyć postawienie mu zarzutu na płaszczyźnie art. 65 § 3 k.k.s.", to nie ma możliwości zmiany kwalifikacji prawnej czynu, gdy w akcie oskarżenia opisano czyn („zdarzenie historyczne”) w sposób umożliwiający Sądowi zmianę kwalifikacji prawnej czynu, a przy tym nie zachodziła potrzeba zmiany ustaleń faktycznych, stanowiąca przeszkodę w dokonaniu takiej zmiany kwalifikacji prawnej w rozumieniu art. 455 k.p.k. w związku z art. 113 § 1 k.k.s.;

**II) rażące i mające istotny wpływ na treść wyroku naruszenie przepisów prawa materialnego, a mianowicie:**

1) art. 54 § 2 k.k.s. w związku z art. 2 ust. 1 pkt 12, art. 5, art. 16 ust. 1 i art. 21 ust. 1 u.p.a. oraz w związku z art. 47 ust. 1, art. 114, art. 116 ust. 3-5 i art. 117 ust. 3 u.p.a. poprzez ich błędną wykładnię, a w konsekwencji niezastosowanie, polegającą na uznaniu, że w sprawie na płaszczyźnie art. 54 § 2 k.k.s. żadnego znaczenia nie mają „fakt niezłożenia zgłoszenia rejestracyjnego, zaniechania oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, niesporządzenia spisu nieoznaczonych wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, w sytuacji, gdy oskarżony nie prowadził zarejestrowanej działalności” oraz że w przypadku, gdy oskarżony, który nie

wykonał obowiązków wynikających z ww. przepisów u.p.a., „nabył przedmiotowy tytoń, a tym samym wszedł w jego posiadanie w dniu 7 maja 2012r., to w takim stanie faktycznym dopiero 25 czerwca 2012r. upływał ustawowy termin wykonania obowiązków ciążących na nim jako podatnika podatku akcyzowego”, gdy przedmiotowe przepisy umożliwiają państwu nadzór nad działalnością związaną z tymi wyrobami w celu m.in. zabezpieczenia przed uchylaniem się od opodatkowania, gdy obowiązek zapłaty akcyzy powstaje w tego rodzaju sytuacji nie w terminie wskazanym w zaskarżonym wyroku przepisie, lecz z dniem powstania obowiązku podatkowego, gdy oskarżony nie złożył także wniosku do właściwego naczelnika urzędu celnego o wydanie legalizacyjnych znaków akcyzy, które pełnią także funkcję fiskalną, a w konsekwencji nie dokonał wpłaty, o której mowa w art. 126 ust. 3 u.p.a., co uzasadnia stwierdzenie, iż już w dniu 7.05.2012r. - data ujawnienia tytoniu przez funkcjonariuszy Policji - miało miejsce spełnienie przez oskarżonego znamion czynu zabronionego określonego w art. 54 § 2 k.k.s.;

**2)** art. 54 § 2 w związku z art. 6 § 1 w związku z art. 1 § 1 k.k.s. poprzez ich niewłaściwe zastosowanie (niezastosowanie), jako że jakkolwiek Sąd Odwoławczy stwierdził (podzielając wykładnię przyjętą przez Sąd pierwszej instancji), iż z uwagi na regulację art. 21 ust. 1 u.p.a. „dopiero 25 czerwca 2012 r. upływał ustawowy termin wykonania obowiązków ciążących na nim (tj. oskarżonym - dop. tut. Urząd) jako podatniku podatku akcyzowego”, to nie dokonał zmiany opisu czynu poprzez korektę wskazanej w akcie oskarżenia daty (z 7 maja 2012r. na 25 czerwca 2012r.), co - zdaniem oskarżyciela publicznego - nie stanowiłoby wyjścia poza granice zaskarżenia z uwagi na tożsamość czynu w rozumieniu art. 6 § 1 k.k.s., gdy z ww. przepisów wynika obowiązek Sądu dokonania takiej zmiany;

**3)** art. 54 § 2 k.k.s. w związku z art. 22 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 99 ust. 1 u.p.a. poprzez ich błędną wykładnię, a w konsekwencji niezastosowanie, jako że uznał, iż pakowanie tytoniu do palenia nie stanowi produkcji w rozumieniu art. 99 ust. 1 u.p.a. (gdy jest to sprzeczne z wykładnią językową art. 99 ust. 1 u.p.a.), a w konsekwencji, że oskarżony nie miał obowiązku złożenia w kwietniu 2012r. deklaracji w sprawie przedpłaty akcyzy, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 1 u.p.a., a tym samym nie dopuścił się czynu zabronionego, o którym mowa w art. 54 § 2 k.k.s.

W pisemnej odpowiedzi na kasację Prokurator Prokuratury Okręgowej wniósł o oddalenie kasacji wobec jej oczywistej bezzasadności. Z kolei obrońca M. W. w pisemnej odpowiedzi na kasację wniósł o oddalenie kasacji ( pismo adw. T. W. z dnia 25 lipca 2014 r.).

Na rozprawie w dniu 6 listopada 2014 r. przedstawiciel Urzędu Celnego poparł kasację i wnioski w niej zawarte. O oddalenie kasacji wniósł obrońca M. W. Natomiast Prokurator Prokuratury Generalnej wniósł o uwzględnienie kasacji.

### **Sąd Najwyższy zaważył, co następuje.**

Kasacja zasługuje na uwzględnienie.

W niniejszej sprawie bezspornym są ustalenia Sądu Rejonowego zawarte uzasadnieniu wyroku tego Sądu z dnia 27 sierpnia 2013 r., iż w garażu oskarżonego M. W. ujawniono 268 kilogramów tytoniu do palenia, który był zapakowany w 12 worków z tworzywa sztucznego, zawierających łącznie 247 opakowań jednostkowych bez oznaczeń producenta i znaków akcyzy, z zawartością tytoniu do palenia o wadze 243 kilogramów oraz w 1 worek z tworzywa sztucznego zawierający 51 opakowań jednostkowych z nadrukami o treści „Tytoń do palenia - fajkowy K.", bez znaków akcyzy, z zawartością tytoniu do palenia o wadze 25 kilogramów. Od tej ilości tytoniu należny był podatek akcyzowy w kwocie 157.407,00 złotych. Do posiadania tego tytoniu przyznał się właściciel garażu oskarżony M. W. Jak przyjęto, cały tytoń, ujawniony i zabezpieczony w jego garażu w dniu 7 maja 2012r., nabył on dwie godziny wcześniej na placu hurtowym w R. W dalszej części uzasadnienia Sąd podniósł, iż obowiązek podatkowy w odniesieniu do ww. wyrobów akcyzowych powstał w dniu 7 maja 2012 r. Oskarżony jest podatnikiem akcyzy, do którego ma zastosowanie regulacja art 21 ust 1 u.p.a., w związku z tym „nie może być mowy, by oskarżony już w dniu 7 maja 2012 r. uchylał się od opodatkowania przez nieujawnienie podstawy opodatkowania". Ponadto, w uzasadnieniu wyroku wskazano, iż „Sąd nie miał też możliwości - nie wychodząc poza granice oskarżenia – przypisania mu innego czynu, z uwagi na brak tożsamości czynu określonego w art 54 § 2 k.k.s. z czynem zakwalifikowanym z art. 65 § 3 k.k.s.- o czym, według Sądu, świadczy „ujawnienie co najmniej trzech różnic dotyczących miejsca czynu, czasu czynu, przedmiotu wykonawczego lub ustawowych znamion czynu" oraz zachowanie „w porównywalnych określeniach

czynu różnic tak istotnych, że wedle rozsądnej życiowej oceny nie można ich traktować jako tego samego zdarzenia faktycznego". Sąd stwierdził przy tym, że „niezarzucane oskarżonemu paserstwo skarbowe miałyby miejsce w dniu 7 maja 2012r., zaś zarzucone oskarżonemu uchylanie się od opodatkowania - miałyby miejsce półtora miesiąca później, bo od 25 czerwca 2012r". Sąd Okręgowy akceptując stanowisko Sądu I instancji podkreślił, że realizacja wszystkich znamion czynu określonego w art 54 § 2 k.k.s., następuje w momencie upływu terminu na dokonanie czynności ujawnienia (zgłoszenia) przedmiotu lub podstawy opodatkowania. Wskazał także, iż „stwierdzenie posiadania przez dany podmiot wyrobów akcyzowych, znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, bez uiszczenia akcyzy rodzi obowiązek jej zapłaty już w momencie ustalenia tego stanu rzeczy, co oznacza, że podatek w tym zakresie staje się wymagalny", przy czym - zgodnie z art 21 ust. 1 u.p.a. – podatnicy, cyt. „winni sami, bez wezwania organu podatkowego przygotować oraz składać deklaracje podatkowe właściwemu naczelnikowi urzędu celnego według ustalonego wzoru, a także obliczyć i wpłacić akcyzę na rachunek właściwej izby celnej, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej". Stwierdził, iż powyższe ma zastosowanie do wszystkich podatników - zarówno zarejestrowanych, jak i tzw. nielegalnych. Ponadto, wskazał, że „czynności, o których mowa w art 8 ust 2 pkt 4 u.p.a. są przedmiotem opodatkowania akcyzą niezależnie od tego, czy zostały wykonane lub powstały z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa", a „interpretacja tego przepisu wskazuje, iż na jego podstawie organy podatkowe są upoważnione do pociągnięcia posiadacza wyrobów akcyzowych do quasi solidarnej odpowiedzialności za rozliczenie podatku akcyzowego, gdy niesolidny dostawca nie rozliczy ciężącego na nim obowiązku zapłaty akcyzy", jednakże na podstawie tego przepisu nie mogą zostać zobowiązani do zapłaty akcyzy m.in. „nabywcy lub posiadacze wyrobów akcyzowych, którzy działając w dobrej wierze nie mieli świadomości, iż nabyte wyroby nie zostały obciążone akcyzą".

Według Sądu Okręgowego, cyt. „Nie ulega wątpliwości, że oskarżony nie ujawnił nabycia i posiadania wyrobów akcyzowych znajdujących się poza

procedurą zawieszenia poboru akcyzy ani nie złożył wymaganej dla takiego ujawnienia deklaracji. Fakt ten nie przesądza jednak o realizacji przezeń znamion przestępstwa skarbowego z art 54 § 2 k.k.s., to jest uchylania się od opodatkowania, bowiem w świetle przeprowadzonych dowodów nie da się w sposób niebudzący wątpliwości ustalić, czy oskarżony rzeczywiście działał w takim zamiarze”. W apelacji wskazano, że oskarżony nie złożył deklaracji również do dnia 25 czerwca 2012r., a także i później. Sąd uznał, że z materiału dowodowego wynika, iż oskarżony nie miał możliwości podjęcia działań określonych w art 21 ust. 1 u.p.a., bowiem nabył tytoń 7 maja 2012r. około godziny 18.50, a ujawnienie nastąpiło tego dnia około godziny 20.50. Sąd stwierdził, mając na uwadze ustalony stan faktyczny, że dopiero 25 czerwca 2012 r. upływał ustawowy termin wykonania obowiązków ciążyących na nim jako podatniku podatku akcyzowego. Równocześnie Sąd Okręgowy podniósł, iż bez znaczenia w niniejszej sprawie jest fakt, że oskarżony nie dokonał zgłoszenia rejestracyjnego, zaniechał oznaczenia wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, nie sporządził spisu nieoznaczonych wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, skoro nie prowadził on zarejestrowanej działalności gospodarczej. Odnosząc się do twierdzeń zawartych w apelacji, dotyczących interpretacji przepisów art 22 ust. 1 oraz art. 99 ust. 1 u.p.a., Sąd Okręgowy wskazał, że podmiot produkujący wyroby akcyzowe poza składem podatkowym jest zobowiązany do podwójnego rozliczenia akcyzy, przy czym pierwsze ma charakter wstępny, szacunkowy, a kolejne powinno nastąpić do 25 dnia miesiąca następującego po okresie rozliczeniowym, jednakże brak jest podstaw do uznania, iż oskarżony M. W. produkował wyroby akcyzowe. Sąd ten rozważał kwestię odpowiedzialności na płaszczyźnie art 65 § 3 k.k.s., jednakże uznał, że „w konkretnych okolicznościach zmiana kwalifikacji prawnej w kierunku sugerowanym przez apelującego stanowiłaby wyjście poza granice oskarżenia, ze względu na brak tożsamości między uchylaniem się od opodatkowania, a nielegalnym nabyciem i przechowywaniem tytoniu”, – gdyż „inny był czas i miejsce popełnienia czynów”.

Rację ma Naczelnik Urzędu Celnego podnosząc, że, cyt. „ustalone przez Sądy okoliczności - iż oskarżony nabył i posiadał 268 kg tytoniu do palenia, który - wbrew obowiązkowi określonemu w przepisach ustawy akcyzowej - nie był



oznaczony znakami akcyzy, choć znajdował się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, i którego część umieszczona była w woreczkach z bezprawnie użytym znakiem towarowym „K.” wskazują, iż oskarżony nie wykonał obowiązków określonych w u.p.a. mających zapewnić nadzór ze strony państwa (realizowany przez właściwego naczelnika urzędu celnego) nad obrotem wyrobami tytoniowymi - takich jak obowiązek zgłoszenia rejestracyjnego czy oznaczania tytoniu do palenia znakami akcyzy, a także zostały pominięte przez Sądy obu instancji okoliczności niezłożenia przez oskarżonego deklaracji podatkowej i niezapłacenia akcyzy również w późniejszym terminie (czyli nawet w terminie wskazanym w uzasadnieniach obu wyroków wydanych w niniejszej sprawie) oraz stwierdzenie nabycia przez oskarżonego już wcześniej - w dniu 3 stycznia 2012 r. tytoniu do palenia w znacznej ilości - o łącznej wadze 60,55 kg (sprawa, w której Sąd Rejonowy wydał w dniu 16 października 2012 r. wyrok uniewinniający oskarżonego, uchylony następnie wyrokiem Sądu Okręgowego z dnia 4 kwietnia 2013 r.) wskazują, uwzględniając zasady prawidłowego rozumowania i wskazań doświadczenia życiowego, że oskarżony prowadził działalność gospodarczą w zakresie obrotu tytoniem do palenia, ale nie spełnił ww. wymogów niezbędnych do zalegalizowania tej działalności” Nie można też na obecnym etapie postępowania podzielić stanowiska Sądu Okręgowego, że nie ma podstaw do przyjęcia, iż oskarżony produkował wyroby akcyzowe. Przeciwnie zgodnie z treścią art. 99 ust.1 u.p.a. produkcją wyrobów tytoniowych w rozumieniu u.p.a. jest także pakowanie tych wyrobów. W dniu 7 maja 2012r. ujawniono u oskarżonego M. W. tytoń do palenia w znacznej ilości - o łącznej wadze 268 kg, zapakowany w worki z tworzywa sztucznego, zawierające opakowania jednostkowe bez znaków akcyzy, przy czym część opakowań nie miała oznaczeń producenta, a na części znajdowały się nadruki o treści: „Tytoń do palenia - fajkowy K.”, przy którym znajdowała się duża ilość (1270 sztuk) opakowań w postaci woreczków foliowych z nadrukami o treści: „Tytoń do palenia - fajkowy K.” z podaną wagą 500 g. Uwzględniając zasady logiki i doświadczenia życiowego, należy podzielić pogląd skarżącego, że okoliczności ujawnione w sprawie wskazują, że oskarżony M. W. zajmował się pakowaniem (czyli produkcją) wyrobów tytoniowych (posiadanie przez oskarżonego dużej ilości pustych opakowań jednostkowych z nadrukiem wskazującym na

zawartość tytoniu do palenia i równocześnie tytoniu popakowanego w mniejsze opakowania z nadrukiem i bez nadruku, umieszczone w dużych workach).

Wskazać też należy, iż przepisy u.p.a.: art. 2 ust. 1 pkt. 12, art. 5, art. 16 ust. 1, art. 21 ust.1 oraz art. 47 ust. 1, art. 114, art. 116 ust. 3-5 i art. 117 ust. 3 nakładające obowiązek przekazania stosownych informacji (zgłoszeń) właściwemu naczelnikowi urzędu celnego, obowiązek oznaczania wyrobów akcyzowych - wskazanych w załączniku nr 3 do u.p.a., w tym tytoniu do palenia, znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy - znakami akcyzy, oraz ograniczające dopuszczalne miejsca produkowania wyrobów akcyzowych, mają umożliwić organom administracji skarbowej, nadzór nad działalnością związaną z wyrobami akcyzowymi w celu zabezpieczenia interesów finansowych państwa. Trafnie podnosi w kasacji Naczelnik Urzędu Celnego, że zgodnie z art. 10 ust. 10 u.p.a., obowiązek podatkowy z tytułu nabycia lub posiadania wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 8 ust. 2 pkt 4, u.p.a., powstaje z dniem nabycia lub wejścia w posiadanie tych wyrobów, z zastrzeżeniem ust. 11 tego artykułu. Natomiast jeżeli nie można określić dnia, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu czynności lub stanu faktycznego podlegających opodatkowaniu akcyzą, za datę jego powstania uznaje się dzień, w którym uprawniony organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej stwierdził dokonanie czynności lub istnienie danego stanu faktycznego (art. 12 u.p.a.).

Przeprowadzając wykładnię powyższych przepisów należy pamiętać, że dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE z 2009r. L 9, str. 12-30, ze zm.) stanowi, iż „Podatek akcyzowy staje się **wymagalny** w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji" (art 7 ust. 1), a dopuszczenie do konsumpcji oznacza m.in. przechowywanie poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych na które nie nałożono akcyzy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa wspólnotowego i ustawodawstwa krajowego (art 7 ust. 2 lit b). W dyrektywie 2008/118/WE doprecyzowano definicję pojęcia „dopuszczenie do konsumpcji”. (zob. J. Matarewicz, Zmiany wynikające z wejścia nowej dyrektywy Rady 2008/118/WE, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2009, nr 2, s.21).

Komentując orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 5 kwietnia 2001r., wydane w sprawie C - 325/99 G, podnosi się, że w tym orzeczeniu wskazano, iż samo przechowywanie wyrobów akcyzowych, w stosunku do których nie uiszczono podatku akcyzowego, stanowi wydanie do konsumpcji w sytuacji, gdy wyroby są składowane poza składem podatkowym. W konsekwencji, nielegalne wyprowadzenie wyrobów akcyzowych ze składu podatkowego stanowi czynność opodatkowaną podatkiem akcyzowym, niemniej jednak w sytuacji, gdy fakt ten został stwierdzony w momencie stwierdzenia posiadania przez dany podmiot wyrobów akcyzowych z nieuiszczoną akcyzą, obowiązek zapłaty akcyzy powstaje w momencie stwierdzenia posiadania przez dany podmiot wyrobów akcyzowych poza terenem składu podatkowego. Zgodnie bowiem z przepisami dyrektywy Rady 2008/118/WE, składowanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy może odbywać się wyłącznie na terenie składu podatkowego według zasad określonych przez poszczególne państwa członkowskie ( por. S.Parulski, Akcyza. Komentarz 2010, LEX Administracja Skarbowa).

Art. 114 u.p.a. przewiduje, że obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy podlegają wyroby akcyzowe określone w załączniku nr 3 u.p.a. Pod pozycją 10 tego załącznika wymieniono m.in. tytoń do palenia. W art. 116 ust. 1 u.p.a. wskazano podmioty zobowiązane do oznaczania tego typu wyrobów akcyzowych znakami akcyzy - chodzi o podmioty, które zostały zgodnie z art. 16 u.p.a. zarejestrowane jako podatnicy akcyzy przez naczelnika właściwego urzędu celnego. Z kolei art. 125 ust 3 u.p.a. przewiduje, że podmiot obowiązany do oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy składa wstępne zapotrzebowanie na znaki akcyzy na rok kalendarzowy w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w terminie do dnia 30 października roku poprzedzającego rok, na który jest składane wstępne zapotrzebowanie. Poza sporem jest, że oskarżony M. W. uchybił obowiązkowi złożenia zgłoszenia rejestracyjnego, nie wykonał też obowiązków określonych w art. 116 ust. 1 i art. 125 ust. 3 u.p.a.

Zgodnie z art. 116 ust 3-5 u.p.a., w przypadku wystąpienia poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych nieoznaczonych, istnieje obowiązek oznaczania wyrobów akcyzowych legalizacyjnymi znakami akcyzy. W

takim wypadku posiadacz takich wyrobów jest obowiązany zakupić znaki akcyzy i oznaczyć nimi wyroby, a z czynności oznaczania należy sporządzić protokół. Ponadto posiadacz takich wyrobów, które są przeznaczone do dalszej sprzedaży, jest obowiązany sporządzić ich spis i przedstawić go do potwierdzenia właściwemu naczelnikowi urzędu celnego. Art. 125 ust. 2 pkt 1 u.p.a. przewiduje przy tym, iż legalizacyjne znaki akcyzy są sprzedawane posiadaczowi występujących poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych nieoznaczonych znakami akcyzy.

Art. 117 ust. 1 u.p.a. nakłada obowiązek prawidłowego oznaczania wskazanych wyrobów akcyzowych odpowiednimi znakami akcyzy przed zakończeniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, a w przypadkach, o których mowa w art. 9b ust. 1 pkt 2 oraz w art 47 ust. 1 pkt 1, 2, 4 lub 5, u.p.a. odpowiednio przed dokonaniem ich sprzedaży lub przekazaniem do magazynu wyrobów gotowych. Sądy obu instancji, ustaliły, że oskarżony M. W. nabył i posiadał wyroby akcyzowe podlegające obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy, które nie były nimi oznaczone, które nie znajdowały się już w procedurze zawieszenia poboru akcyzy i co do których nie miały zastosowania wskazane wyżej unormowania z art 47 ust 1 u.p.a. Poza sporem jest, że tytoń do palenia, ujawniony u oskarżonego M. W., powinien być oznaczony, najpóźniej w momencie wydania go temu oskarżonemu, właściwymi znakami akcyzy, a przecież ten tytoń nie był oznaczony właściwymi znakami akcyzy.

W myśl art 117 ust 3 u.p.a., nie jest możliwy legalny obrót na terytorium Polski wyrobami akcyzowymi podlegającymi obowiązkowi oznaczania znakami akcyzy, bez ich uprzedniego prawidłowego oznaczenia odpowiednimi znakami akcyzy.

Art. 126 ust 3 u.p.a. określa termin zapłaty - w przypadku podatkowych znaków akcyzy kwoty stanowiącej wartość podatkowych znaków akcyzy oraz kwoty na pokrycie kosztów ich wytworzenia, a w przypadku legalizacyjnych znaków akcyzy należności za te znaki. Kwoty te powinny być uiszczone przed wydaniem przez właściwego naczelnika urzędu celnego decyzji w sprawie wydania lub sprzedaży znaków akcyzy.

Obowiązek oznaczania niektórych wyrobów akcyzowych znakami akcyzy ma na celu zapewnienie kontroli państwa nad działalnością związaną z tymi wyrobami, a znaki te pełnią zarówno funkcję legalizacyjną, jak i funkcję fiskalną. Funkcja legalizacyjna znaków akcyzy sprowadza się do tego, iż wyrób akcyzowy oznaczony znakiem akcyzy wprowadzony do obrotu może być przeznaczony do dalszej sprzedaży. W zakresie funkcji podatkowej znaki akcyzy pełnią ograniczoną rolę, ponieważ umieszczenie znaku akcyzy nie oznacza automatycznie, iż akcyza została w całości zapłacona. Ograniczona funkcja fiskalna znaków akcyzy wiąże się z tym, iż w przypadku podatkowych znaków akcyzy podmiot ubiegający się o otrzymanie znaków akcyzy jest zobowiązany do wpłacenia kwoty stanowiącej równowartość znaków akcyzy oraz dodatkowo uiszczenia określonej kwoty na pokrycie kosztów produkcji i dystrybucji znaków akcyzy ( por. M Kałka, K.Ksieniewicz, Podatek akcyzowy. Komentarz, Wrocław 2009, s. 559-560 ).

Trafnie podnosi skarżący, że z uzasadnienia zaskarżonego wyroku Sądu Okręgowego nie wynika, czy ten Sąd uznał, iż ocena materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie nie pozwala na przyjęcie, że oskarżony M. W. pakował tytoń do palenia ( w rozumieniu art.99 ust.1 u.p.a. czynność taka jest uznana za produkcję wyrobów tytoniowych), czy też uznał, iż pakowanie tytoniu do palenia nie stanowi produkcji. Nie budzi wątpliwości, że tytoń do palenia stanowi wyrób akcyzowy (por. poz. 27 załącznika nr 2 do u.p.a). Określenie „pakowanie” pochodzące od słowa pakować, oznacza „układać coś ( rzeczy, towary ) w paczkę, wkładać coś do walizki, do skrzyni itp. w celu wysłania, przewiezienia, zabrania w podróż, ładować oraz owijać, zawijać coś w papier, folię” (por. S. Dubisz (red.), Słownik języka polskiego, Warszawa 2003).

Zgodnie z art. 98 ust. 1 pkt 2 u.p.a., do wyrobów tytoniowych w rozumieniu u.p.a., zalicza się bez względu na kod CN tytoń do palenia. Pojęcie "tytoń do palenia" zostało zdefiniowane w przepisie art 98 ust. 5 u.p.a. Stanowi on, że za tytoń do palenia uznaje się tytoń, który został pocięty lub inaczej podzielony, skręcony lub sprasowany w postaci bloków oraz nadający się do palenia bez dalszego przetwarzania przemysłowego, a także odpady tytoniowe będące pozostałościami liści tytoniu i produktami ubocznymi uzyskanymi podczas przetwarzania tytoniu lub produkcji wyrobów tytoniowych, oddane do sprzedaży

detalicznej, niebędące papierosami, cygarami lub cygaretkami, a nadające się do palenia.

Powyższe wskazuje, że zaskarżony wyrok jak i utrzymany nim w mocy wyrok sądu pierwszej instancji ostać się nie mogą, i dlatego też Sąd Najwyższy, z mocy art. 537 §2 k.p.k., uchylił oba te orzeczenia i przekazał sprawę Sądowi Rejonowemu do ponownego rozpoznania.